Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 33874 du rôle
Inscrit le 13 janvier 2014

Audience publique du 29 décembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., Winseler
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33874 du rôle et déposée le 13 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, par laquelle un recours a été introduit à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 octobre 2013, inscrite sous le numéro C 18684 du rôle, ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, émis le 27 mars 2013;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 mai 2014 par Monsieur ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2014 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en ses plaidoiries à l'audience publique du 1er décembre 2014.

Le 27 mars 2013, le bureau d'imposition Wiltz, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 et 2011.

Par courrier du 2 juin 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre des prédits bulletins de l'impôt sur le revenu concernant la prise en compte, à titre de frais d'obtention, pour l'année 2010, de frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique, ainsi que de frais d'abonnement à internet, et, pour l'année 2011, de dépenses d'amortissement d'un ordinateur, de frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique, ainsi que des frais d'abonnement à internet.

Par décision du 14 octobre 2013, répertoriée sous le numéro C 18684 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », déclara non fondée la réclamation de Monsieur ... contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 et 2011. Cette décision est libellée comme suit :

« (…) *Nach Einsicht der am 5. Juni 2013 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., mit Wohnsitz in L-…, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 und 2011, beide ergangen am 27. März 2013, „Einspruch" einzulegen begehrt;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

Nach Einsicht der Aufforderung des Steuerdirektors vom 23. Juli 2013 und der Antwort des Reklamanten vom 25. Juli 2013;

In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;

dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Vefahrensvorschriften verstösst;

dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlt, dass das Steueramt für die strittigen Jahre Werbungskosten nicht anerkannte; dass er in einem zusätzlichen Schreiben vom 19. Juni 2013, eingegangen am 20. Juni 2013, beanstandet, dass das Steueramt seine Überstunden für die strittigen Jahre falsch abgerechnet hätte;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass der Reklamant Werbungskosten, für das Steuerjahr 2010 in einer Gesamthöhe von ... Euro und für das Steuerjahr 2011 in einer Gesamthöhe von …Euro bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit geltend machte;

In Erwägung, dass das Steueramt für das Steuerjahr 2010 einen Gesamtbetrag von … Euro und für das Steuerjahr 2011 einen Gesamtbetrag von … Euro als Werbungskosten anerkannte;

Betreffend die Kosten eines Computers und des entsprechendes Zubehörs

In Erwägung, dass Ausgaben für Arbeitsmaterialien und -geräte den allgemeinen Regeln unterliegen, nach welchen einerseits Werbungskosten, andererseits Privataufwendungen voneinander zu trennen sind, so wie es sich aus den Artikeln 105 Abschnitt und 12 n° 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R) ergibt (siehe auch: Rundschreiben L.I.R. 105/2 des Steuerdirektors vom 16. März 1998);

dass besagte Regeln klarstellen, dass die in Frage kommenden Ausgaben nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie ausschließlich oder so gut wie ausschließlich, zumindest aber zu über 90 Prozent der beruflichen Tätigkeit dienen, wobei in diesem Falle die gesamte Ausgabe abzuziehen wäre;

In Erwägung allerdings, dass im Falle wo diese Ausgaben einer sowohl beruflichen wie auch einer privaten Nutzung dienen, sodann eine Aufteilung der Ausgaben in einen nicht abzugsfähigen Anteil, im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung, und einen abzugsfähigen Anteil für Werbungskosten in der Regel nicht in Frage kommt, es sei denn völlig ausnahmsweise und nur dann, wenn wirklich objektive Kriterien eine leichte und einwandfreie Trennung der Ausgaben ermöglichen würden;

In Erwägung aber, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, das im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt wird, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass die Cour administrative in ihrem Urteil vom 11. Februar 2010, Nr. 25877C, die Kriterien zur Anerkennung der beruflichen Nutzung von EDV Material zurückbehielt; dass demzufolge prinzipiell festgehalten wurde, „dass anerkanntermaßen keine Anerkennung aufgrund allgemeiner Behauptungen des Steuerpflichtigen erfolgen kann sondern diese Anerkennung entscheidend beeinflusst bleibt durch die konkreten Aktivitäten des Steuerpflichtigen, so im vorliegenden Fall die Art und Modalitäten des Unterrichts, sowie durch Vorlage präziser und übereinstimmender Elemente welche die ausschließliche oder quasi ausschließliche berufliche Nutzung des EDV Materials untermauern";

In Erwägung, dass der Steuerpflichtige nicht von seiner Pflicht entbunden wird, die Belege einer ausschließlichen beruflichen Nutzung des EDV Materials vorzulegen und sich demnach nicht mit einer einfachen Behauptung begnügen kann, dass das strittige Material ausschließlich der beruflichen Tätigkeit diene; dass er dementsprechend Elemente vorlegen muss, soweit es zumutbar ist, welche seine Behauptungen stützen (TA n° 25656 vom 1.03.2010, TA n° 24733 vom 22.07.2009);

In Erwägung, dass somit das prinzipielle Aufteilungsverbot voll und ganz zum Tragen kommt und verwehrt, sowohl den Computer als Arbeitsinstrument im Sinne von Artikel 105 L.I.R. anzuerkennen, als auch demzufolge die Anschaffungskosten des Geräts und seiner Zubehörteile, sei es Hardware oder Software, jedenfalls in jedem Falle wo der Steuerpflichtige nicht belegt, inwiefern die Benutzung ausschließlich beruflichen Zwecken dient, in anderen Worten die Privatnutzung unter 10 Prozent verbleibt, unbeschadet eines eventuellen Abzugs spezifisch beruflicher Programme (TA vom 22.07.2009 N° 24733);

In Erwägung, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des Artikels 12 L.I.R. den Schwierigkeiten der fälligen Beweiskraft im Falle einer Aufteilung Einhalt gebieten wollte;

dass die Aufteilung nur dann ausnahmsweise zum Tragen kommt, wenn sie nicht auf oberflächlichen Schätzungen beruht sondern nur nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil aufgeteilt werden kann (Jurisprudenz: C 5951 vom 17.11.1982);

In Erwägung, dass der Reklamant im Laufe des gegenwärtigen Verfahrens Angaben zur ausschließlich beruflichen Nutzung vorlegte indem er eine ganze Reihe von installierten Programmen aufzählte, welche direkt mit der Ausübung seiner Tätigkeit als Fachlehrer in der Elektrotechnik und in der Informatik zu tun hätten;

In Erwägung, dass der Reklamant durch ein Schreiben des Steuerdirektors vom 23. Juli 2013 aufgefordert wurde, die Rechnungen der erwähnten Programme vorzulegen; dass der Reklamant diesbezüglich mit einem Schreiben vom 25. Juli 2013 antwortete es sei ihm nicht möglich, diese Rechnungen vorzulegen „weil diese fast alle aus der Schule sind" da er für den Unterhalt und die ordnungsgemäße Funktion von 62 Computern in der Schule verantwortlich sei und er demzufolge „den Zugang zur Software welche auf den Rechnern installiert ist" hat;

In Erwägung, dass der Reklamant seine Behauptung, dass er für 62 Computer der Schule verantwortlich sei, durch keine weiteren Belege untermauert; dass es in der Regel üblich ist, dass der Unterhalt durch einen Administrator von 62 Computern, seien sie vernetzt oder Einzelstationen, vor Ort, also in der Schule erfolgt; dass ein Administrator normalerweise einen identischen Computer (identische Hardware und Konfiguration) zwecks Ausübung seiner Tätigkeit benutzt; dass es ebenfalls nicht unüblich ist, dass dem Administrator für diesen Zweck ein Computer vor Ort zur Verfügung steht oder er zumindest im Falle einer Sammelbestellung für die Schule einen identischen Computer für seinen Gebrauch mitbestellt;

In Erwägung, dass der Reklamant angibt, im strittigen Jahr 2011 einen neuen Computer erworben zu haben, wobei es sich um einen Medion MD 8828 Intel Core 2 Duo E6750 2,66 GHz 4GB RAM handelt welcher zusätzlich mit einer externen Festplatte HDD 2Go mit 250GB, einem Drucker Office Jet Pro 8500A Plus Drucker-Scanner der Marke HP sowie einem 19-Zoll LCD Bildschirm MD7212AT der Marke Medion verbunden ist;

In Erwägung, dass die Ermittlung in der Streitsache ergeben hat, dass dieses Computermodell bereits 2007 auf den Markt kam und somit nicht mehr im strittigen Jahr auf dem aktuellsten technischen Stand war; dass jedoch bei der Anschaffung eines neuen Computers, zumal von einem Administrator, eine oberste Priorität die aktuellste Technik darstellt, wissend, dass ein Computer bereits nach weniger als 3 Jahren in Fachkreisen als veraltet angesehen wird; dass demzufolge davon ausgegangen werden kann, dass diese Anschaffung nicht in direktem Zusammenhang mit der Wartung, dem Unterhalt und der ordnungsgemäßen Funktion der Schulcomputer stand, welche mit Sicherheit nicht von der Marke Medion stammen;

In zusätzlicher Erwägung, dass das strittige Modell bereits über ein Blue-Ray Laufwerk verfügt welches bis dato ausschließlich der Wiedergabe von hochauflösenden Filmen in HD-Qualität dient; dass ebenfalls ein eingebauter TV-Tuner vorhanden ist für den Empfang der gängigen Standards DVB-T1 (digitales Antennenfernsehen), DVB-S (digitaler Satellitenempfang) und Analog-TV, unterstützt durch einen HD-Audio 8-Kanal Ausgang;

In Erwägung, dass der Reklamant ausdrücklich in seiner Rechtsmittelschrift angibt, er habe kein Spiel auf seinem Computer installiert; dass dem jedoch entgegenzusetzen ist, dass

im Betriebssystem bereits Spiele vorinstalliert sind und es heutzutage ohne Weiteres möglich ist, Online-Spiele über Internet zu betreiben ohne vorherige Installation auf dem Computer;

In Erwägung, dass der angegebene Drucker ein Multifunktionsgerät ist, welches nicht ausschließlich dem Drucken dient sowie auch keinen Ausdruck größer als das Format DIN A4 zulässt; dass er darüber hinaus als Scanner, Kopierer, Fotodrucker und Fax eingesetzt werden kann sowie über W-LAN respektive ePrint auch von im Hause befindlichen anderen Geräten (Computer, Smartphone, Tablet, Pad usw.) angesteuert werden kann; dass demnach eine ausschließlich berufliche Nutzung auszuschließen ist;

In schlussfolgernder Erwägung, dass die Kosten des strittigen Multimediacomputers samt LCD-Schirm und Festplatte sowie des Multifunktionsdruckers als auch insgesamt die Kosten betreffend Computer und des entsprechenden Zubehörs für die strittigen Jahre als Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit auszuschließen sind;

Betreffend die Kosten des Telefonanschlusses

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer zusätzlich Werbungskosten für das Abonnement des ADSL Anschlusses bei der Luxemburger Post geltend macht;

In Erwägung, dass im Allgemeinen die Kosten für Telefon und Internet aufgrund von Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. Ausgaben darstellen, welche für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass der Reklamant keine detaillierten Angaben der tatsächlichen Nutzung (Anzahl der getätigten Anrufe oder Benutzung beruflicher Natur sowie den entsprechenden Kosten) vorlegt; dass demzufolge keine Aufteilung nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien vorgenommen werden kann und somit diese Kosten als Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit auszuschließen sind;

Betreffend die Überstunden

In Erwägung, dass der Reklamant in einem zusätzlichen Schreiben vom 19. Juni 2013, eingegangen am 20. Juni 2013, beanstandet, dass das Steueramt seine Überstunden für die strittigen Jahre falsch abgerechnet hätte; dass es sich seiner Meinung nach um außerordentliche Einkommen im Sinne des Artikels 132 L.I.R. handeln würde;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 132 Absatz 1 n° 2 b L.I.R. wiederkehrende Entlohnungen aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinn der Ziffer 4 des Artikels 10 L.I.R., die sich auf einen dem Steuerjahr vorhergehenden oder nachfolgenden Lohnzahlungszeitraum beziehen und aus Gründen, die unabhängig vom Willen des Empfängers und des Schuldners der Einkünfte sind, in dem betreffenden Steuerjahr steuerpflichtig und als außerordentliche Einkünfte besteuert werden;

In Erwägung, dass es sich bei den vom Reklamanten beanstandeten Überstunden um zusätzlich bezahlte Lehrstunden und Abschlussprüfungen handelt, welche jedes Schuljahr anfallen und dementsprechend bereits durch den Arbeitgeber im voraus im betreffenden Schuljahr teilweise als Provision ausgezahlt werden um nach Abschluss des Schuljahres definitiv abgerechnet zu werden (siehe „déclarations décompte annuel").

In Erwägung, dass die späteren Auszahlungen sicherlich außerhalb des Willens des Empfängers liegen; dass nichtsdestotrotz zu klären bleibt ob diese Auszahlungen auch außerhalb des Willens des Schuldners, also im gegebenen Fall des Arbeitgebers, liegen;

In Erwägung, dass « d'une façon générale les payements ... de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire » (doc. parl.571[4], p.276); dass betreffend die Auszahlung von rückständigen Lohnzahlungen, diese nur dann als außerordentliche Einkünfte betrachtet werden, vorausgesetzt die anderen Bedingungen sind erfüllt, « lorsque le retard dans les paiements est manifestement dû à des circonstances étrangères à la volonté de l'employeur, p.ex. à une situation financière précaire » (doc. part. ibid.);

In Erwägung, dass im vorliegenden Fall die Auszahlung zusätzlicher „Überstunden" im Sinne der Schulorganisation sowie der Abschlussprüfungen im voraus bekannt sind da die Gehälter der Staatsbeamten und Angestellten des öffentlichen Dienstes per Gesetz bestimmt werden; dass keine Gesetzesänderung mit rückwirkendem Charakter erfolgte;

In Erwägung, dass demnach die verspätete Auszahlung ausschließlich auf der komplizierten Berechnungsmethode beruht, weil das Schuljahr sich über zwei Kalenderjahre erstreckt; dass somit diese Auszahlung nachweislich nicht außerhalb des Willens des Arbeitgebers liegt;

In Erwägung, dass schlussfolgernd die vom Reklamanten beanstandeten Überstunden keine außerordentlichen Einkommen im Sinne des Artikels 132 L.I.R. darstellen;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 janvier 2014, Monsieur ... a fait déposer un recours à l'encontre de la décision précitée du directeur du 14 octobre 2013.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »* et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation.

Le recours introduit par le demandeur est partant à considérer comme tendant à la réformation de la décision directoriale précitée. Le recours ayant, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Avant d'aborder l'analyse du bien-fondé de la décision déférée, il convient encore d'examiner la question de la fourniture des mémoires dans les délais impartis et suivant le nombre prévu par la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les

juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », cette question touchant à l'organisation juridictionnelle et est par voie de conséquence d'ordre public[1]. Le tribunal a soulevé d'office à l'audience publique des plaidoiries la question de la recevabilité du mémoire en réplique du demandeur déposé le 14 mai 2014 au greffe du tribunal administratif, le délégué du gouvernement ayant encore invoqué, à la prédite audience, l'irrecevabilité du second mémoire en réplique déposé par le demandeur en date du 25 novembre 2014.

Monsieur ... n'a pas pris position sur la question de la recevabilité de ses deux mémoires en réplique du 14 mai 2014, respectivement du 25 novembre 2014, la partie étatique s'étant rapportée à prudence de justice quant à la recevabilité du mémoire en réplique du 14 mai 2014.

En vertu de l'article 5 (5) de la loi du 21 juin 1999, « *le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse* (…) », étant relevé que, concernant un recours en matière fiscale dans le cadre duquel l'assistance d'un avocat à la Cour n'est pas obligataire, le demandeur pouvant agir seul, conformément à l'article 57 de la loi du 21 juin 1999, le point de départ du délai d'un mois pour fournir le mémoire en réplique est le jour de la notification du mémoire en réponse du délégué du gouvernement par les soins du greffier, conformément à l'article 8 (3) de la prédite loi du 21 juin 1999. Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, le mémoire en réponse de la partie étatique ayant été déposé le jeudi 10 avril 2014, il est hautement probable que la réception du prédit mémoire, envoyé par courrier postal, par le demandeur n'a pu être faite qu'au plus tôt le lundi 14 avril 2014, ce qui n'a pas été contesté par la partie étatique, de sorte que le mémoire en réplique du demandeur déposé au greffe du tribunal administratif le 14 mai 2014 est recevable. En ce qui concerne le mémoire en réplique du 25 novembre 2014 du demandeur, ce dernier est à écarter des débats pour constituer le troisième mémoire du demandeur, ce qui est contraire à l'article 7 de la prédite loi du 21 juin 1999 qui limite le nombre de mémoires pouvant être déposé par chacune des parties, y compris la requête introductive d'instance, à deux, hormis les hypothèses, non applicables en l'espèce, prévues à l'article 7 (2) et (3) de la loi du 21 juin 1999.

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose qu'il serait enseignant en électrotechnique, en électronique et en informatique au Lycée du Nord et qu'il lui serait partant impossible de préparer ses cours à domicile sans disposer des moyens de support électroniques nécessaires, à savoir d'un ordinateur sur lequel seraient installés les logiciels scolaires, des accessoires informatiques et un abonnement internet. Il souligne encore, d'une part, qu'il aurait acquis un deuxième ordinateur à des fins purement privés et, d'autre part, qu'il n'aurait pas entendu faire valoir ses frais de raccordement au réseau téléphonique au titre de ses frais d'obtention pour les années 2010 et 2011, mais uniquement ses frais d'abonnement pour avoir accès à internet, en relevant que son modem ne disposerait pas d'un accès à internet sans fil, de sorte que, par l'intermédiaire de ce modem, les membres de sa famille ne pourraient pas accéder à internet.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Les parties se trouvant en substance en désaccord sur la qualification de frais d'obtention de l'occupation salariée du demandeur concernant les dépenses d'amortissement

---

[1] Trib. adm. 14 février 2001, numéro 11607 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n°662 et les autres références y citées.

de son ordinateur, les autres dépenses afférentes à son ordinateur, ainsi que les frais de connexion à internet, il revient au tribunal d'analyser cette question.

En ce qui concerne les différents frais que le demandeur entend faire valoir, il convient de préciser qu'aux termes de l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* (…) », tandis qu'aux termes de l'article 12 n°1 LIR « (…) *ne sont* [pas] *déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et d'ordre professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'exploitation déductibles conformément à l'article 105 LIR.[2]

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, au demandeur d'établir que les frais dont il fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention. En ce qui concerne la preuve à rapporter par le contribuable dans ce cadre, il y a lieu de relever que s'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable et qu'en vertu des dispositions du § 171 AO, le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au § 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du § 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que le contribuable doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ses affirmations.

Concernant la prise en compte de frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique au titre des frais d'obtention, il y a lieu de rappeler que la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique est conditionnée par l'activité concrète du

---

[2] Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.[3]

Il y a tout d'abord lieu de relever que pour les années 2010 et 2011, mis à part les frais relatifs à l'acquisition d'un ordinateur en 2011 et les frais d'abonnement à internet, les frais, que le directeur a refusé de prendre en considération comme étant des frais déductibles au sens de l'article 105 LIR, concernent, pour l'année 2010, des frais d'acquisition d'un disque dur externe, de mémoire vive supplémentaire, ainsi que de cartouches d'imprimantes et, pour l'année 2011, des frais d'acquisition de mémoire vive supplémentaire, d'un disque dur, d'une souris pour son ordinateur, ainsi que d'un logiciel informatique. Force est au tribunal de constater, concernant les prédites dépenses, que le demandeur est resté en défaut, dans le cadre du recours contentieux, ainsi que dans le cadre de son mémoire en réplique, de fournir une quelconque explication, voire un quelconque document probant qui auraient pu permettre au tribunal de retenir que le matériel informatique litigieux susmentionné serait destiné à un usage exclusivement, respectivement quasi-exclusivement professionnel, l'argumentation du demandeur sur ce point se limitant à l'affirmation que « (…) *ich erhebe Einspruch gegen den Anfechtungsbescheid C18684 des Steuerdirektors, welcher mir die Werbungskosten für* (…) *Hardware Zubehör* (…) *bei meinen Steuererklärungen von 2010 und 2011 nicht anerkennt* (…) », étant encore précisé que son argumentation développé dans la présente instance, ainsi que les pièces soumises au tribunal à l'appui de son recours, se rapportent uniquement à l'utilisation de son ordinateur acquis en 2011, ainsi qu'à son abonnement internet. Il s'ensuit que c'est à juste titre que le directeur a refusé, pour les années 2010 et 2011, la déduction des frais d'acquisition du matériel informatique susmentionné au sens de l'article 105 LIR.

En ce qui concerne la demande d'amortissement des frais d'acquisition de l'ordinateur, pour l'année 2011, eu égard à l'activité professionnelle du demandeur, en l'occurrence celle d'enseignant à un lycée des matières d'électrotechnique, d'électronique et informatique, force est au tribunal de relever que s'il paraît certes indéniable que celui-ci soit amené à effectuer des recherches sur un ordinateur en ce qui concerne la préparation de ses cours, respectivement en ce qui concerne l'inscription des notes de ses élèves, la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique à domicile et l'affection exclusive, sinon quasi-exclusive du matériel litigieux à ces fins ne se dégagent des éléments de fait soumis à son appréciation. Il ressort, en effet, d'un courrier du 25 juillet 2013 du demandeur adressé à l'administration des Contributions directes qu'il est responsable pour l'entretien et le fonctionnement, sur son lieu de travail, de 62 ordinateurs, de sorte à avoir accès aux logiciels informatiques installés sur lesdits ordinateurs, ces logiciels étant les mêmes que ceux installés sur l'ordinateur portable utilisé par le demandeur à son domicile. En raison de la disponibilité sur son lieu de travail d'un nombre importants d'ordinateurs pourvus des logiciels informatiques nécessaires pour la tenue et la préparation des cours assurés par le demandeur et en l'absence d'éléments établissant l'impossibilité, pour ce dernier, d'y accéder, il y a lieu de retenir que le demandeur n'a pas fourni des éléments précis et concordants qui étayeraient la nécessité, pour lui, de disposer d'un ordinateur à son domicile pour des raisons exclusivement, respectivement quasi-exclusivement professionnelles, de sorte qu'en l'état actuel des pièces et éléments versés en cause, les frais d'acquisition du prédit ordinateur sont à qualifier de dépenses privées présentant, éventuellement un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais qui sont essentiellement motivés par des considérations de confort

[3] Cour adm. 3 mai 2012, n° 29713C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

personnel, en l'occurrence le fait de pouvoir travailler, en dehors de ses heures de cours, non pas sur son lieu de travail, mais à partir de son domicile.

Cette conclusion doit également être retenue en ce qui concerne le refus de déduction, au sens de l'article 105 LIR, des frais d'abonnement à internet pour les années 2010 et 2011, étant encore relevé que le demandeur n'invoque que la nécessité d'avoir accès à internet, sans cependant en justifier un usage exclusivement, respectivement quasi-exclusivement professionnel, les activités mises en avant par le demandeur à ce sujet, à savoir la lecture et la rédaction de courriers électroniques de et à ses élèves, l'inscription des notes de ses élèves, ainsi que les recherches sur internet n'étant pas de nature à renverser ce constat.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte des débats le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2014 par Monsieur ... ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 29 décembre 2014 par le premier juge, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto　　　　s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 décembre 2014
Le greffier du tribunal administratif